



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01353-01 [27022]
Demandante: ATALAYA 1 SECURITY GROUP LTDA. EN REORGANIZACIÓN

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., nueve (9) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01353-01 [27022]
Demandante: ATALAYA 1 SECURITY GROUP LTDA. EN REORGANIZACIÓN
Demandado: UAE DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL – UGPP

Temas: Competencia de fiscalización de la UGPP. Pagos no salariales. Exoneración contribuyentes CREE. Modificación base gravable y días laborados. Carga de la prueba

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹ contra la sentencia del 3 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, por medio de la cual se negaron las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas².

ANTECEDENTES

El 26 de mayo de 2015, la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la UAE de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (en adelante, UGPP) expidió el Requerimiento para Declarar y/o Corregir nro. 369, contra Atalaya 1 Security Group Ltda. en Reorganización, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los periodos de enero a diciembre de 2013. El acto se notificó el 17 de junio de 2015³.

El 30 de diciembre de 2015, la citada subdirección profirió la Liquidación Oficial nro. RDO-2015-01169, por las conductas, periodos y subsistemas objeto del requerimiento para declarar y/o corregir y, sancionó por inexactitud⁴.

¹ Índice 40 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Índice 22 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

³ Fls. 14 a 21 vto. y 13 c.p.1.

⁴ Fls. 23 a 45 c.p.1.



El 14 de marzo de 2016, la sociedad aportante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁵, el cual fue decidido mediante la Resolución nro. RDC 846 del 16 de diciembre de 2016 por la Dirección de Parafiscales de la UGPP, en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los aportes y la sanción⁶.

DEMANDA

La parte demandante en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), en la reforma de la demanda formuló las siguientes pretensiones⁷:

«**PRIMERA.- DECLARAR LA NULIDAD** de las resoluciones No. RDO-2015-01169 de 30 de diciembre de 2015 y No. RDC 846 de 16 de diciembre de 2016.

SEGUNDA.- Como consecuencia de la anterior declaración, **ORDENAR** dejar sin efectos jurídicos las resoluciones anteriormente mencionadas.

TERCERA.- Como consecuencia de las anteriores declaraciones no se condene a ATALAYA 1 SECURITY GROUP LTDA EN REORGANIZACIÓN a reconocer y pagar la sanción por inexactitud.

CUARTA.- En virtud de lo señalado por el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, se ordene a las administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos en caso de que se ordene la Nulidad de las Resoluciones mencionadas.

QUINTA.- De manera subsidiaria **DECLARAR** la firmeza de las autodeclaraciones comprendidas de enero a junio de 2013.

SEXTA.- En consecuencia de la anterior pretensión, **DECLARAR** la caducidad de la acción de fiscalización de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP- en contra de mi poderdante por las vigencias comprendidas de enero a agosto de 2013».

Invocó como disposiciones violadas las siguientes⁸:

- Artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011

Como concepto de la violación expuso⁹:

1. Firmeza de las declaraciones

Las autoliquidaciones de los periodos de enero a junio de 2013 están en firme, teniendo en cuenta que el requerimiento para declarar y/o corregir se notificó el 17 de

⁵ Consideraciones Resolución nro. RDC 846 del 16 de diciembre de 2016.

⁶ Fls. 125 a 138 c.p.2.

⁷ Fl. 198 c.p.2.

⁸ Fl. 199 c.p.2.

⁹ Fls. 203 a 228 c.p.1.



junio de 2015, es decir, por fuera del plazo de los 2 años que prevé el artículo 714 del ET, aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

2. Ajustes por mora

En los periodos en los que los trabajadores se encuentran en incapacidad, licencias o disfrutando vacaciones, no hay obligación de realizar los aportes a la ARL, ante la ausencia de riesgo asegurable, pues no se presta el servicio (art. 19 del Decreto 1772 de 1994). Durante la incapacidad la persona recibe un auxilio económico que no se considera salario y, por ende, no integra la nómina mensual de salarios que a su vez es la base gravable de las contribuciones al SENA, ICBF y CCF.

De otra parte, el límite de los 10 SMMLV para verificar la procedencia de la exoneración de aportes al SENA e ICBF, para los sujetos pasivos del CREE, se verifica a partir de las sumas de naturaleza salarial. Por lo tanto, como la UGPP lo calcula sin perjuicio del carácter salarial o no del pago, los ajustes por mora son improcedentes.

3. Ajustes por inexactitud y sanción

La UGPP modificó la información reportada por la empresa en el proceso de fiscalización al sumar en el IBC los pagos que por voluntad de las partes se pactaron como no salariales, o los que por su naturaleza no lo son.

Vulneración al principio de correspondencia. La facultad que tiene la administración de modificar las liquidaciones privadas se encuentra limitada por el principio de correspondencia, según el cual, la liquidación oficial debe ceñirse a la declaración presentada por el contribuyente y a los hechos contemplados en el requerimiento especial.

Se configuró nulidad de los actos demandados por cuanto existen diferencias entre la autoliquidación, los ajustes propuestos en el requerimiento para declarar y/o corregir y los determinados en la liquidación oficial. Además, no se valoraron debidamente las pruebas aportadas en sede administrativa.

4. La UGPP modificó el IBC declarado en la planilla PILA y en la nómina

La sociedad aportante incluyó en el IBC los factores salariales como el sueldo, horas extras, comisiones e incapacidades, de conformidad con el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, sin embargo, la entidad demandada modificó la base alterando los días efectivamente laborados y el salario percibido por los trabajadores, lo que generó mayores valores, que son improcedentes.

5. Pagos no salariales

El legislador no le otorgó competencia a la UGPP para definir lo que constituye o no salario, pues dichas controversias deben ser resueltas por la jurisdicción laboral.



6. Interpretación errónea de la norma que regula la materia. Pagos que no constituyen salario

El artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 aplica para los pagos que tengan carácter retributivo, que sean contraprestación del trabajo y que ingresen al patrimonio del trabajador, sin embargo, la UGPP incluyó en el IBC todos los pagos sin verificar si constituyen o no factor salarial.

Los hechos que tuvo en cuenta la administración para adoptar una decisión no existieron o fueron apreciados de manera equivocada, en tanto los trabajadores reciben pagos que no incrementan su patrimonio y son para desempeñar las funciones, por lo que al no ser salario no debe incluirse en el IBC.

7. Extralimitación de funciones de la entidad

La UGPP asume competencias propias de los jueces laborales para calificar los pagos como salariales y desconoce la validez de los pactos de desalarización suscritos entre las partes de la relación laboral.

8. Análisis probatorio

Se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa porque la entidad demandada no valoró adecuadamente las pruebas aportadas, y en otros casos las omitió.

OPOSICIÓN

La UGPP se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

La actuación de la entidad se sujetó a las competencias otorgadas por el legislador para verificar la correcta, adecuada y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales y, en virtud de ello, incluyó en el IBC los valores que la aportante no tuvo en cuenta al momento de la autoliquidación.

Los actos acusados no están falsamente motivados, porque se soportan en hechos y datos ciertos y probados, además, los ajustes están discriminados en el escrito de la liquidación oficial y en el archivo Excel adjunto.

La entidad tiene la facultad de fiscalización e investigación para verificar la ocurrencia de los hechos generadores de la obligación, así como la determinación de lo que constituye o no salario en los términos del artículo 128 del CST.

En los casos de los trabajadores que presentaron novedad por incapacidad, los ajustes se calcularon de acuerdo a la información de nómina entregada por la sociedad aportante, y no se incluyó en el IBC el valor del auxilio económico. Revisó

¹⁰ Fls. 158 a 194 c.p.1. La UGPP contestó la demanda inicial y no su reforma.



los casos de los trabajadores Miceno Castillo, Fredis Ricardo Cifuentes Padilla y Juan de Dios Pérez Villamil.

Como se desprende del análisis de los casos de Eddier Cabarca Sampayo, José Abelardo Vera, Jairo Antonio Hurtado Loza y Edison David Gómez Rodríguez, la entidad calculó el IBC a partir de sumas de naturaleza salarial (sueldo y horas extras), según los montos reportados en la nómina, contabilidad y desprendibles de pago. Aclarando que, el ajuste se produjo porque el aporte liquidado fue inferior al que legalmente correspondía.

El IBC de los trabajadores que disfrutaron vacaciones se determinó con base en el salario del período anterior al del inicio del descanso y según los valores de la nómina. Analizó el caso de Oscar Canabal Arrieta.

Los conceptos que se incluyeron en el IBC son: las horas extras, auxilio de transporte especial, legal y/o extralegal, las comisiones pactadas como no salariales, de acuerdo con lo reportado en la nómina, la contabilidad y los desprendibles de pago. Relacionó los casos de Rodrigo Alejandro García Daza, John Jairo Giraldo Lombana y Manuel Alfredo Gutiérrez.

Durante la actuación administrativa se respetó el principio de correspondencia, toda vez que la liquidación oficial se contrajo a los períodos, conductas, subsistemas y ajustes propuestos en el requerimiento para declarar y/o corregir.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 5 de agosto de 2021 el tribunal fijó el litigio, tuvo como pruebas las aportadas por las partes y le corrió traslado a estas y al Ministerio Público para que presentaran los alegatos de conclusión y concepto, respectivamente¹¹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹²:

Los actos acusados fueron proferidos por la autoridad competente para ello, de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 (art. 156) y 1607 de 2012 y, los Decretos 169 de 2008 y 5021 de 2009.

¹¹ Índice 29 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹² Índice 36 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



La UGPP no se atribuyó funciones del juez laboral pues tiene la potestad para verificar la correcta liquidación de las contribuciones parafiscales, para lo cual debe determinar si se trata de pagos salariales o no, y si integran o no el IBC, así como para desconocer los pactos de desalarización si incumplen los requisitos. Negó el cargo.

Las planillas PILA presentadas con posterioridad al 26 de diciembre de 2012 se rigen por el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, es decir, la UGPP tiene cinco (5) años para iniciar el proceso de fiscalización. En el caso concreto, el requerimiento para declarar y/o corregir se notificó el 17 de junio de 2015, por lo que la entidad estaba en término para realizar la fiscalización de los periodos de enero a diciembre de 2013. Negó el cargo.

De acuerdo con el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, durante los periodos de incapacidad, vacaciones, licencia de maternidad y/o permisos no remunerados se debe seguir cotizando a los subsistemas de salud y pensión, teniendo en cuenta el último IBC reportado con anterioridad a la novedad. En estos eventos no hay lugar al pago de aportes al subsistema de ARL (art. 19 del Decreto 1772 de 1994).

Con ocasión de la incapacidad se paga un auxilio económico que no tiene la connotación de salario, no obstante, se deben seguir haciendo los aportes a salud y pensión. La porción del trabajador la paga la ARL o la EPS, según el origen de la enfermedad, y el empleador asume su parte, aclarándose que el monto del auxilio es la base gravable. No se pagan aportes parafiscales (SENA, ICBF y CCF), porque la suma que se reconoce no integra la nómina mensual de salarios.

Conforme al artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, la exoneración de aportes al SENA e ICBF aplica respecto de los trabajadores que devenguen hasta 10 SMMLV, límite que se verifica únicamente a partir de los pagos que tengan connotación salarial.

El cargo sobre los pagos a la ARL en las novedades de incapacidades y vacaciones y, el reconocimiento del beneficio de exoneración no procede porque «*la sociedad demandante no indicó en la demanda ni en un archivo anexo sobre cuáles trabajadores, periodo y subsistema se presentó y persistió la anomalía que imputa a la UGPP [...]»*¹³.

Los actos acusados no vulneraron el principio de correspondencia, pues si bien en el requerimiento para declarar se determinó la sanción por inexactitud por un valor diferente al establecido en la liquidación oficial, lo cierto es que la discusión siempre giró sobre los mismos hechos, periodos y en relación con las conductas por mora e inexactitud en el pago de los aportes parafiscales. Negó el cargo.

En lo que tiene que ver con la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa por la modificación del IBC y la no valoración de las pruebas, el tribunal se abstuvo de examinar el cargo por cuanto «*no se indica expresamente en qué casos la*

¹³ Página 28 de la sentencia de primera instancia.



UGPP presuntamente alteró el IBC y en consecuencia se incrementó el mismo o cuáles pruebas no se valoraron [...]»¹⁴.

Conforme al artículo 128 del CST algunos pagos no son constitutivos de salario, no hacen parte del IBC y, en consecuencia, no están sujetos al límite del 40% (art. 30 de la Ley 1393 de 2010).

El IBC está conformado por los factores que constituyen salario y el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración de los pagos que las partes hayan pactado como no laborales, por lo que la UGPP no podía incluir en la base los pagos que por su naturaleza no son salariales. Sin embargo, no se estudió el cargo porque se omitió indicar los pagos a los que se refería la parte actora y frente a qué trabajadores o subsistemas se incluyeron.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la sentencia argumentando lo siguiente¹⁵:

La interpretación armónica del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 y los Decretos 862 y 1828, ambos de 2013, permite afirmar que el límite de los 10 SMMLV para que opere la exoneración de aportes al SENA e ICBF se determina a partir de las sumas de naturaleza salarial.

El artículo 10 del Decreto 862 del 26 de abril de 2013 aclaró que para efectos de aplicar el beneficio solo se tendrían en cuenta las sumas salariales conforme al artículo 127 del CST. No obstante, la citada disposición fue derogada tácitamente por el Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, el que en su artículo 7 dispuso, de forma contraria a lo señalado en el anterior decreto, que para determinar la procedencia de la exoneración debían tenerse en consideración la totalidad de lo devengado por el trabajador.

De manera que, dada la incertidumbre normativa podría pensarse que desde el período siguiente al que se expidió el Decreto 862 de 2013 (mayo) hasta el que se profirió el Decreto 1828 de 2013 (agosto), el tope se calcula sólo a partir de los pagos de carácter salarial, y desde el período siguiente a la expedición del último (septiembre), se determina sobre el total devengado.

Ahora, las citadas normas dan cuenta de los períodos en los que aplica la exoneración, lo que en conjunto con las planillas PILA de esas vigencias y demás pruebas del expediente administrativo, permite constatar frente a qué trabajadores opera el beneficio.

Para efectos de calcular el límite del 40% de que trata el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, la entidad de forma errada incluyó pagos que no son retributivos del servicio y no ingresan al patrimonio del trabajador.

¹⁴ Página 31 de la sentencia de primera instancia.

¹⁵ Índice 40 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



La UGPP no puede determinar arbitrariamente qué pagos son parte del tope del 40% para calcular el IBC, puesto que debe interpretar la norma conforme lo estableció el legislador. Además, los «gastos de representación» no constituyen salario, porque solo compensan los gastos en los que incurrió el trabajador para desempeñar sus funciones, por ende, no integran la base de cuantificación.

Los valores que se reconocieron por mera liberalidad y ocasionalmente no retribuyen las funciones de los empleados de la compañía, por ende, los mayores montos generados por su inclusión en el IBC deben eliminarse.

El tribunal «desconoció que la UGPP incluyó en el Ingreso Base de Cotización – IBC, únicamente los factores que consideró pagos que corresponden al sueldo, horas extras, comisiones y las incapacidades, de acuerdo al marco legal que regula dicho cálculo, es decir, el sueldo como factor salarial al 100% y las vacaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998»¹⁶. No obstante, la entidad modificó el IBC para declarar inexactitudes que no son reales, alterando los días efectivamente laborados y el valor recibido por los trabajadores, lo que afectó el debido proceso.

Expuso que la UGPP es una entidad de naturaleza similar a la DIAN, que tienen a su cargo la administración de determinados tributos, no obstante, como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia del 8 de julio de 2010¹⁷, la entidad fiscalizadora (en ese caso, la DIAN), no tenía competencia para determinar los conceptos que constituyen salario, criterio de decisión que aplica en este asunto.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la demandante se admitió mediante auto del 18 de octubre de 2022¹⁸ y la contraparte no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 y 5, art. 247 del CPACA)¹⁹. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la liquidación oficial proferida por la UGPP contra la sociedad demandante por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al sistema de la protección social por los períodos de enero a diciembre de 2013 e impuso sanción por inexactitud, y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar el acto recurrido para disminuir los ajustes y la sanción.

En los términos del recurso de apelación de la parte demandante, se debe determinar: (i) si la entidad se extralimitó en sus funciones, (ii) si los «gastos de

¹⁶ Página 12 del recurso de apelación.

¹⁷ Exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Índice 4 de SAMAI.

¹⁹ Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021



representación» carecen de naturaleza salarial, no integran el IBC y no están sujetos al límite del 40%, (iii) si la decisión del *a quo* de negar la exoneración de aportes al SENA e ICBF por no especificarse los trabajadores y períodos es improcedente y, (iv) si la UGPP vulneró los derechos de defensa y al debido proceso al modificar las sumas devengadas por los trabajadores y los días efectivamente laborados.

1. Competencia de la UGPP para determinar el IBC de los aportes con destino al sistema de la protección social. Reiteración jurisprudencial²⁰

Para la apelante la UGPP carece de competencia para determinar qué pagos constituyen o no salario, afirmación que sustentó en un aparte de la sentencia del 8 de julio de 2010 de esta Corporación²¹.

Al respecto, debe señalarse que la UGPP tiene asignada la competencia de fiscalización y determinación de las contribuciones al sistema de la protección social²², para lo cual, la Subdirección de Determinación de Obligaciones podrá proferir las liquidaciones oficiales y la Dirección de Parafiscales resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra aquella.

Dicha entidad tiene competencia para adelantar las acciones e investigaciones con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones con el sistema de la protección social, comprobar la exactitud de las declaraciones de autoliquidación y determinar la completa y oportuna liquidación de aportes, lo que comprende la aplicación de las normas laborales para efectos de establecer el IBC.

En ejercicio de la anterior atribución, la UGPP puede analizar los medios probatorios que estén a su alcance, incluidos los contratos laborales, todo, con el objeto de verificar qué pagos de los que recibe el trabajador deben integrar la base gravable, competencia que es independiente de la asignada a los jueces para dirimir los conflictos que se originen directa o indirectamente en el contrato de trabajo, pues en estos últimos casos, el análisis se realiza a partir de la relación trabajador – empleador, y no Autoridad Tributaria – aportante como ocurre en la labor de fiscalización que adelanta la mencionada entidad.

Ahora, la sentencia a la que aludió la parte apelante, para soportar su afirmación de que la UGPP carece de competencia para calificar la naturaleza salarial de los pagos, no constituye un precedente vinculante en el presente asunto, comoquiera que el análisis jurídico en esa oportunidad se concretó en la verificación de la procedencia de las deducciones reportadas por el contribuyente en la declaración de renta en el renglón en el que se registraban los «*salarios, prestaciones, otros pagos laborales*», y no precisamente en la falta de competencia de la Administración, además, se trata de tributos diferentes. Por ese motivo, dicho pronunciamiento no enerva lo expuesto por la Sala en casos similares al presente.

²⁰ Sentencia del 24 de marzo de 2022, exp. 25826, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²¹ Exp. 17329, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² En ese sentido cfr. las sentencias del 2 de octubre de 2019, exp. 24090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 15 de octubre de 2021, exp. 23623 y del 25 de agosto de 2022, exp. 25623 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Por lo anterior, se concluye que la UGPP sí tenía competencia para constatar qué pagos de los que reciben los trabajadores vinculados a la sociedad demandante constituyen o no salario para efectos de determinar el ingreso base de cotización, motivo por el cual, **no prospera** el cargo de apelación.

2. Inclusión en el IBC de los pagos que no constituyen salario

El tribunal determinó que la UGPP no podía incluir en el IBC pagos que por su esencia no son salariales (art. 128 CST), pero se abstuvo de examinar el cargo porque la demandante *«no indica expresamente a qué pagos se refiere, frente a cuáles trabajadores, en qué periodo o subsistema la Unidad presuntamente los incluyó, esta omisión de la demandante impide a este juez colegiado realizar la verificación puntual de casos, pues se reitera, no se puede pretender una verificación oficiosa y total de los casos analizados en la fiscalización»*²³.

La parte demandante en la apelación, además de reiterar que los pagos que no retribuyen el servicio no enriquecen al trabajador y no ingresan a su patrimonio carecen de naturaleza salarial, afirmó que *«no le es dable, a la UGPP determinar a su arbitrio cuáles pagos son parte de la base especial del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Sino simplemente en cumplimiento de sus funciones se debe limitar a lo que señala la norma e interpretarla conforme lo estableció el legislador. Así mismo, es importante señalar que, según el Código Sustantivo del Trabajo, en su artículo 130, **parte de que los gastos de representación no constituyen salario, por cuanto no tienen como finalidad remunerar al trabajador, ni incrementar su patrimonio, sino el compensar los gastos y erogaciones incurridas por el trabajador para poder desarrollar cabalmente sus funciones [...]**»*²⁴ [Se destaca].

En ese contexto, el concepto que fue objeto de cuestionamiento en el recurso de apelación corresponde al denominado *«gastos de representación»*. En principio, sobre este debería centrarse el análisis de la Sala, sin embargo, analizados el requerimiento para declarar y/o corregir y la liquidación oficial, se tiene que este rubro no aparece dentro de los que la UGPP revisó en vía administrativa, como se detalla de la relación contenida en los actos, en la que se describe cómo se registraron en la nómina y la equivalencia para efectos del procedimiento de fiscalización, de la siguiente forma²⁵:

CONCEPTOS SALARIALES	
Concepto registrado en la nómina/contabilidad del aportante	Concepto equivalente UGPP
Sueldo	Sueldo
Horas Extras	Horas Extras

OTROS CONCEPTOS – NOVEDADES INFORMADOS POR EL APORTANTE

²³ Páginas 33 y 34 de la sentencia de primera instancia.

²⁴ Página 11 del recurso de apelación.

²⁵ Páginas 7 requerimiento para declarar y/o corregir, y 14 de la liquidación oficial.



Concepto registrado en la nómina/contabilidad del aportante	Concepto equivalente UGPP
Incapacidades	Incapacidad
Vacaciones compensadas en dinero	Vacaciones compensadas en dinero
Vacaciones compensadas en dinero por liquidación del contrato	Vacaciones pagadas por liquidación de contrato de trabajo

CONCEPTOS NO SALARIALES PARA EL APORTANTE	
Concepto registrado en la nómina/contabilidad del aportante	Concepto equivalente UGPP
Auxilio de rodamiento y taxis y buses cuenta PUC 513550/519545 taxis y buses	Auxilio de transporte especial, legal, y/o extralegal
Cuenta PUC 519575	Otros pagos no detallados en nómina

CONCEPTOS NO SALARIALES PARA EL APORTANTE – DETERMINADOS COMO SALARIALES POR LA UGPP	
Concepto registrado en la nómina/contabilidad del aportante	Concepto equivalente UGPP
Cuenta PUC 529505 Comisiones	Comisiones pactadas como no salariales
Cuenta PUC 519595 Otros Pagos Turnos	Otros pagos identificados por la UGPP como salariales

Como en el recurso de apelación se discutió la inclusión en el IBC de un concepto que no fue objeto de fiscalización y propuesto como cargo de nulidad en la demanda, no hay lugar a emitir pronunciamiento en esta instancia. Por ese motivo, **no prospera** el cargo propuesto.

3. Modificación del IBC y de los días declarados en la planilla PILA

El tribunal se abstuvo de analizar el cargo relacionado con la modificación del IBC declarado en la planilla PILA, por su falta de precisión, ya que el mismo «es general, no se indica expresamente en qué casos la UGPP presuntamente alteró el IBC y en consecuencia se incrementó el mismo o cuáles pruebas no se valoraron [...]»²⁶.

La apelante con ocasión del recurso sostuvo que «la Unidad modificó la base del cálculo del Ingreso Base de Cotización -IBC-, a fin de declarar inexactitudes que no corresponden a la realidad, alterando tanto los días efectivamente laborados como el valor efectivamente recibido por los trabajadores como salario y en consecuencia incrementó el Ingreso Base de Cotización -IBC- con el cual se calculan los aportes al Sistema de la Protección Social, afectando con su actuación no solo el debido proceso de mi poderdante, sino además su derecho constitucional a la defensa»²⁷.

Al respecto, en la sentencia de unificación del 9 de diciembre de 2021²⁸, sobre la carga de la prueba en materia de aportes al sistema de la protección social, se estableció la regla número 5, según la cual, «[l]os conceptos salariales y no salariales declarados por el aportante en las planillas de aportes al sistema de la seguridad social o PILA se presumen veraces. Si el ente fiscalizador objeta los pagos no constitutivos de salario para incluirlos en el IBC de aportes, por considerar que sí remuneran el servicio, corresponde

²⁶ Página 31 de la sentencia de primera instancia.

²⁷ Página 12 del recurso de reconsideración.

²⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 25185, C.P. Milton Chaves García.



al empleador o aportante justificar y demostrar la naturaleza no salarial del pago realizado, a través de los medios probatorios pertinentes».

El criterio concretado en la anterior regla aplica en el presente asunto, puesto que, si la sociedad aportante afirma que la UGPP está incluyendo en el IBC sumas no recibidas por los trabajadores y alterando los días efectivamente laborados, le corresponde identificar las personas en quienes se presenta la irregularidad y aportar los elementos de juicio que den cuenta de la situación, en consideración a que se trata de una cuestión que trasciende la sola interpretación normativa.

Además, como lo ha considerado la Sección²⁹, quien pretenda la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial debe probar en sede jurisdiccional la realidad de los hechos descritos en las autoliquidaciones de aportes al sistema de la protección social, así como las irregularidades en la conformación de la base gravable en las que haya podido incurrir la UGPP, lo que requiere una carga argumentativa y probatoria acorde con el ajuste que se pretende desvirtuar, la que no le corresponde asumir al juez.

Conforme a lo anterior, no se configuró la vulneración de los derechos al debido proceso y defensa, pues la parte actora pese a la advertencia que realizó el *a quo*, sobre la falta de identificación de los casos en los que se alteró el IBC y los días laborados, no desvirtuó lo decidido en primera instancia. En consecuencia, **no prospera** el cargo de apelación.

4. Exoneración de aportes al SENA e ICBF para los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)

El tribunal reconoció que para verificar la procedencia de la exoneración de aportes al SENA e ICBF (art. 25 de la Ley 1607 de 2012), «*la expresión del “devengo” consagrada en las normas que regulan el CREE, se refiere únicamente a los pagos que tengan la connotación de salarial*»³⁰. No obstante, negó la procedencia del cargo porque «*la sociedad demandante no indicó en la demanda ni en un archivo anexo sobre cuales trabajadores, periodo y subsistema se presentó y persistió la anomalía que imputa a la UGPP [...]*»³¹.

La parte actora disiente de la posición del tribunal, insistiendo en que para calcular el límite de los 10 SMMLV solo se tienen en cuenta los pagos de carácter salarial, y porque a partir de los Decretos 862 y 1828 de 2013, se pueden establecer los períodos en los que aplica la exoneración, lo que en conjunto con las planillas PILA de esas vigencias y demás pruebas del expediente administrativo, se puede constatar frente a qué trabajadores opera el beneficio.

Revisada la liquidación oficial, el recurso de reconsideración y la resolución que lo resolvió, la Sala constata que lo referente a la exoneración de aportes parafiscales al SENA e ICBF para los contribuyentes del CREE, no fue objeto del proceso de

²⁹ Sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Página 28 de la sentencia de primera instancia.

³¹ *Ibidem*.



fiscalización, de ahí que no se cuente con decisión de la Administración frente a dicho aspecto, que deba ser objeto de control de legalidad, aunque se haya propuesto como cargo de nulidad en la reforma de la demanda.

Por ese motivo **no prospera** el cargo de apelación.

Teniendo en cuenta que no prosperaron los cargos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, lo procedente es confirmar la sentencia de primera instancia.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 3 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN